

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

TIAGO ALVES FERNANDES

ORÇAMENTO EMPRESARIAL COMO FERRAMENTA DE GESTÃO E  
SUA APLICABILIDADE EM UMA EMPRESA DE PEQUENO PORTE

Curitiba

2016

TIAGO ALVES FERNANDES

## ORÇAMENTO EMPRESARIAL COMO FERRAMENTA DE GESTÃO E SUA APLICABILIDADE EM UMA EMPRESA DE PEQUENO PORTE

Monografia apresentada ao Programa do Curso de Pós-Graduação do Departamento de Ciências Contábeis do Setor de Pós Graduação da Universidade Federal do Paraná como requisito para obtenção do título de especialista em contabilidade e finanças.

Orientador Prof. Mayla Cristina Costa.

Curitiba

2016

## **RESUMO**

A competitividade em diversas áreas do mercado é bastante elevada. As organizações cada vez mais precisam de um diferencial para se manter em operação devido às constantes mudanças no cenário econômico do nosso país, as quais afetam principalmente as pequenas empresas. Sendo assim, a preparação de planejamento e orçamento é fundamental para a construção das metas a serem conquistadas. Nesse sentido, o maior objetivo deste trabalho é mostrar que o planejamento e orçamento são ferramentas capazes de melhorar a gestão das pequenas empresas e são de uma enorme importância na tomada de decisão, pois não será apenas uma ferramenta de controle de futuras receitas e despesas, mais poderá ser analisada em vários cenários, prevendo assim casos inesperados, gerando eficácia nas decisões dos gestores. O estudo foi realizado com embasamento teórico de diferentes tipos de orçamentos e identificando as características de uma pequena empresa. Para complementar o trabalho, foi selecionada uma pequena empresa e, foram identificadas algumas dificuldades vividas pela empresa por meio de uma pesquisa qualitativa com os sócios. Ao final concluímos que a elaboração de um orçamento nas pequenas empresas é imprescindível para a melhor tomada de decisão de seus gestores.

Palavras chaves: Orçamento, Planejamento, Pequenas empresas

## **ABSTRACT**

Competitiveness is quite high in several market areas. Organizations increasingly need a differential to remain in operation due to the constant changes in our country's economic scenario, which mainly affect small companies. Thus, the preparation of planning and budget is primal to create achievable targets. Therefore, the major aim of this study is to show that planning and budgeting are tools able to improve short businesses' management and have great importance in decision-making. This because they will be used not only to control future revenues and expenses, but also to analyze different sceneries, foreseeing unexpected cases, generating efficiency in the managers' decisions. It was theoretically grounded in different types of budgets and enabled to identify characteristics of a minor company. In addition to the work, a small business was selected and, through a qualitative research with its partners, some difficulties were identified. In the end, it is possible to conclude that budget's preparation for short organizations is essential for better decision-making by its managers.

Key words: Budget, Planning, Small companies

## **LISTA DE FIGURAS**

FIGURA 1 - EVOLUÇÃO DOS PROCESSOS ORÇAMENTÁRIOS .....	17
FIGURA 2 - RELAÇÃO ENTRE VARIÁVEL, NÚCLEO E PACOTE BASE ZERO.....	19
FIGURA 3 - INTER-RELAÇÃO ENTRE ESPECIFICIDADES NAS PEQUENAS EMPRESAS .....	32
FIGURA 4 - FLUXO DE CAIXA DA EMPRESA ALPHA .....	34
FIGURA 5 - CONTROLES FINANCEIROS DA EMPRESA ALPHA .....	36
FIGURA 6 - DESPESAS ADMINISTRATIVAS .....	38
FIGURA 7 - TOTAL DE DESPESAS MENS AIS .....	38

## **LISTA DE QUADROS**

QUADRO 1 - DIRETRIZES DO ORÇAMENTO.....	14
QUADRO 2 - PROBLEMAS COM A UTILIZAÇÃO DO OBZ.....	20
QUADRO 3 - MODELO GENÉRICO DE PROCESSO ORÇAMENTÁRIO.....	23
QUADRO 4 - MODELO PARTICIPATIVO .....	23
QUADRO 5 - CRITÉRIOS DE CLASSIFICAÇÃO DE EMPRESAS.....	27
QUADRO 6 - DEFINIÇÃO DE PEQUENAS EMPRESAS DE ACORDO COM O ESTATUTO DAS MPES.....	28
QUADRO 7 - CLASSIFICAÇÃO DE EMPRESAS .....	29
QUADRO 8 - TAXA DE MORTALIDADE .....	30

## SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO-----	8
1.1 PROBLEMA .....	8
1.2 OBJETIVOS .....	9
1.2.1 Objetivo Geral .....	9
1.2.2 Objetivo Específico .....	9
1.3 JUSTIFICATIVA E PRÁTICA TEÓRICA .....	9
2. METODOLOGIA -----	11
3. REFERENCIAL TEÓRICO-----	12
3.1 ORÇAMENTO .....	12
3.1.1 Ciclo Orçamentário.....	15
3.1.2 Orçamento em entidades Não-Industriais .....	15
3.1.3 Empresas de Serviços .....	16
3.2 TIPO DE ORÇAMENTO.....	16
3.2.1 Orçamento estático .....	17
3.2.2 Orçamento contínuo .....	17
3.2.3 Orçamento base zero (OBZ) .....	18
3.2.4 Orçamento flexível .....	21
3.2.5 Orçamento baseado em atividade (ABB) .....	21
3.2.6 <i>BeyondBudgeting/ Budget e Forecast</i> .....	22
3.3 PEQUENAS EMPRESAS .....	26
3.3.1 As pequenas empresas no cenário socioeconômico brasileiro .....	29
3.3.2 Sobrevivência e mortalidade das pequenas empresas .....	30
3.3.3 Gestão nas pequenas empresas .....	31
4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS-----	33
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS -----	40
REFERENCIAS-----	41

## 1. INTRODUÇÃO

Esta pesquisa abordará um conceito teórico importante que muitas vezes não é muito bem aceito dentro das empresas, por demandar tempo e continuidade para a sua elaboração e acompanhamento: o orçamento. O trabalho terá como base uma pequena empresa de serviços em engenharia.

Esta empresa surge em meados 1999 onde começa uma forte demanda por serviços de engenharia, devido ao exponencial crescimento das cidades. A empresa que é alvo neste estudo de caso trabalhou neste período focada em demanda federal e estadual, ou seja, por meio de licitações, porém, depois de alguns anos em crescimento ela se deparou com a forte crise política instaurada no país, precisando assim aprimorar de forma drástica tudo que já se havia feito ou deixado de fazer, geralmente com mais planejamento e controle e sem dúvidas com menos recursos. Para isso é necessário como primeiro passo implementar um orçamento e segui-lo, com certeza será de grande aprendizado aos seus gestores.

Tendo como base esta pequena empresa, entende-se que um plano orçamentário não deve apenas ser executado em grandes companhias, mais sim independente de seu faturamento devem manter uma gestão voltada a orçar, planejar e executar. Certamente o orçamento é uma ferramenta preciosa para a tomada de decisões, desde que bem realizado com metas claras e objetivas que reflitam a curto e longo prazo.

Muitos empresários acreditam que por suas empresas serem pequenas não devem perder tempo construindo e aplicando o orçamento, porém esta ferramenta acaba sendo aceita quando podem ser exibidos os seus resultados.

Nesse sentido, o maior objetivo deste trabalho é mostrar que o planejamento e orçamento são ferramentas capazes de melhorar a gestão das pequenas empresas e são de uma enorme importância na tomada de decisão, pois não será apenas uma ferramenta de controle de futuras receitas e despesas, mais poderá ser analisada em vários cenários, prevendo assim casos inesperados, gerando eficácia nas decisões dos gestores.

### 1.1 PROBLEMA

De que forma pode ser utilizado o orçamento em empresas de pequeno porte?

Neste caso será implementado o orçamento para a melhor tomada de decisão e gestão dentro da empresa.

## 1.2 OBJETIVOS

### 1.2.1 Objetivo Geral

Mostrar como o orçamento em forma de ferramenta pode ajudar nas tomadas de decisão dentro da empresa.

### 1.2.2 Objetivos Específicos

- ✓ Demonstrar por meio do estudo de caso a importância de uma gestão e planejamento orçamentário dentro de uma determinada empresa.
- ✓ Comprovar que o uso da ferramenta orçamento dentro de qualquer empresa independente do seu tamanho pode influenciar na tomada de decisão.

## 1.3 JUSTIFICATIVA E PRÁTICA TEÓRICA

O trabalho irá mostrar a importância que o orçamento faz na tomada de decisão dentro de pequenas empresas já que muitas fecham por falta de planejamento e gestão. Através de um planejamento, prever para determinado período, tentando antecipar possíveis causas de problemas por falta de planejamento, analisando o fluxo de caixa, tributos, receitas e despesas, desta maneira com os dados contábeis e financeiros podemos mostrar qual será a melhor forma de tomar uma decisão mais adequada, assim focando no crescimento e lucratividade da empresa.

Como se sabe o país vem enfrentando uma forte crise política e financeira onde os estados, municípios e união vêm cortando verbas e eliminando muitas despesas e elaborando novos projetos, isso afeta a empresa alvo deste estudo, pois trabalha diretamente com estes setores.

Para que haja continuidade ela precisa passar por um excelente trabalho de planejamento e orçamento, para assim encontrar uma forma de se manter nestes



tempos, cortando gastos e descobrindo novas oportunidades, em outrora menos interessantes.

## 2. METODOLOGIA

O trabalho será feito com desenvolvimento teórico e aplicada em uma empresa de pequeno porte no ramo de engenharia.

Para Araújo (2008) o estudo de caso é uma abordagem metodológica de investigação, onde procura compreender, explorar e descrever acontecimentos nos quais estão envolvidos vários fatores.

Estes fatores devem ser analisados e estudados para buscar soluções cabíveis e dentro do possível para que novos erros ou falhas iguais ou semelhantes não venham a se repetir.

Para Azevedo, os principais objetivos da triangulação é combinar métodos e fontes de coletas de dados tanto qualitativos ou quantitativos, podendo ser através de questionários, entrevistas, documentos, análise de conteúdo, técnicas estatísticas entre outras inúmeras maneiras de coletas de dados. O principal foco não é apenas o exame do fenômeno, mas sim para agregar e enriquecer a nossa compreensão, podendo assim contribuir para a criação de novos métodos e maneiras diferentes de identificar problemas saindo da zona de conforto de métodos tradicionais.

Dentro desses conceitos, foi selecionada uma empresa de pequeno porte no ramo de engenharia para a aplicabilidade de um plano orçamentário, De acordo com o SEBRAE (2015) o Brasil possui 6,4 milhões de estabelecimentos, desse total 99% são micro e pequenas empresas, e essas pequenas empresas correspondem a 52% de trabalhadores de carteira assinada no setor privado do nosso país.

Desta maneira a importância de um planejamento e orçamento dentro dessas organizações é de suma importância para a gestão e tomada de decisão para o alcance dos objetivos a serem alcançados.

A coleta dos dados foi realizada através de pesquisa qualitativa com entrevistas com os sócios da empresa, para entender como era feito os controles e entendimento das particularidades e necessidades que a organização possui.

### 3. REFERENCIAL TEÓRICO

#### 3.1 ORÇAMENTO

Segundo Padovezi (2014, p.52), um orçamento pode ser definido como “a expressão quantitativa de um plano de ação e de ajuda à coordenação e implementação”.

As praticas de orçamento teve seu inicio com a constituição inglesa, em 1689, que estabelecia que o rei e o primeiro ministro só podiam gastar a verba ou cobrar impostos com a autorização do parlamento (LUNKES, 2009).

Para Lunkes (2009), as principais inovações ocorreram na França, pois exigia mais controle nos gastos militares, isso ocorreu durante o governo de Napoleão. Por volta de 1860, na segunda república, mantiveram o orçamento, porém mais refinado. A França desenvolveu um sistema mais uniforme a ser aplicado, que foram:

- A criação de um ano fiscal padrão;
- A criação de um sistema de auditoria;
- A elaboração do orçamento, considerando toda receita e despesa dentro do ano fiscal;

Contudo, o orçamento passou a ser a principal ferramenta de instrumento de política do governo.

Ainda de acordo com Lunkes (2009), no século XX, nos Estados Unidos, para elaborar os planos do governo, foram desenvolvidos práticas e planejamento de administração financeira conhecida como movimento do orçamento público. O mais importante é que o orçamento era desenvolvido apenas por um executivo. Nova York, em 1907, foi à primeira cidade a implementar o orçamento público, em 1921, foi aprovada a obrigatoriedade do orçamento público pelo congresso americano.

Para Frezatti (2009), o orçamento é como o plano financeiro que determina um plano estratégico por um determinado período, estabelecendo prioridades e a direção que a organização quer chegar, assim conseguindo gerar condições de avaliação de desempenho das áreas internas da empresa.

Para Morales (2009), o orçamento tem como objetivo acompanhar as estratégias da empresa, o acompanhamento e controle devem ser constantes para

assim os objetivos planejados sejam alcançados. A ferramenta do orçamento é um valioso instrumento para controle e planejamento, independente do tamanho da organização ou ramo de atividade, esse controle geralmente é feito com base de um ano, que assim fica mais aproximado possível da situação futura que a empresa quer chegar.

O Orçamento é um instrumento, segundo autores como Welsch (1989), Lunkes (2003), que pode ser resumido como um plano de ação detalhado, de alta relevância para acionistas, presidentes, diretores e gerentes de áreas específicas. Ao se estabelecer os objetivos gerais a serem perseguidos ao longo prazo, as áreas internas das empresas necessitam de um documento formal aprovado pela diretoria da empresa, alocando recursos e aprovando execuções de projetos e atividades. Desse modo o orçamento deve corresponder tanto ao plano anual de lucros como deve ser utilizado como vigoroso instrumento de controle de curto prazo.

A interação entre o planejamento e o orçamento é fundamental para o sucesso das diretrizes e políticas que mantêm a empresa no mercado. O planejamento se constrói em instrumento da administração, que determina as metas e objetivos a serem alcançados; e o orçamento representa a estimativa dos recursos físicos, humanos e financeiros necessários ao alcance das metas e objetivos, ou seja, é uma forma de programar as políticas e diretrizes planejadas.

Para Welsh (1996, pg. 54), esta interação deve se dar através da estrutura organizacional e do conjunto correspondente de níveis de autoridade e responsabilidade. Para isso os colaboradores participantes do processo devem se adaptar a utilização do orçamento, a fim de que as operações estejam apoiadas em base suficientes sólidas, ou confiáveis, para a aplicação eficaz do planejamento.

De acordo com Marginson e Ogden (2005) apud Frangiotti (2011), o orçamento proporciona uma maior segurança em situações de incertezas.

Segundo Padoveze e Taranto (2009), o orçamento deve-se atingir toda a hierarquia da empresa, desde o nível estratégico ao nível operacional, seguindo rigorosamente a estrutura contábil e aos planos de contas. As informações devem se basear-se num período de 12 meses, evitando orçamentos trimestrais.

Contudo, para Hanser, Van Der Stede, (2004) apud Frangiotti (2011), as empresas acreditam que o orçamento como ferramenta, é a forma mais clara de traduzir as metas estabelecidas pela empresa, porém não é uma ferramenta para avaliar o desempenho entre organizações.

Por isso algumas empresas acabam pecando em seu desenvolvimento e acabam por confundir orçamento com simulação de despesas, é preciso ter bem claro a diferença entre os dois:

Orçamento: É a expressão formal de planos de curto prazo (um ano), baseado nas estruturas empresariais existentes e/ou já programadas, deve obedecer à estrutura contábil, e devem contemplar até o menor nível de decisão da empresa, onde há custos ou receitas controláveis. Já a simulação é uma técnica matemática para imitar um processo ou uma operação do mundo real por meio de um modelo, do qual se pode simular mais de uma alternativa.

Para Padovezi (2015) é necessário ter diretrizes claras e os pilares para um bom orçamento são: Definição, Objetivos e Princípios:

- a) É necessário ter o envolvimento dos gerentes ativamente nos processos de planejamento e controle;
- b) Orientação para os objetivos para que sejam atingidos eficiente e eficazmente;
- c) Comunicação integral entre o sistema e informações e processo de tomada de decisões e estrutura organizacional;
- d) Expectativa realística deve ter objetivos que sejam desafiadores, mas passíveis de serem cumpridos;
- e) Aplicação flexível deve permitir correções, ajustes e revisões;
- f) Reconhecimento dos esforços individuais e em grupo ele é também um sistema de avaliação e desempenho;

Ainda segundo Padoveze (2005) o orçamento é a ferramenta de controle por excelência de todo processo operacional, pois envolve todos os setores da companhia.

E assim consegue-se garantir a execução orçamentária. Para ilustrar os principais objetivos do orçamento segundo (BROOKSON, 2000apud FRANGIOTTI, 2011), segue quadro de diretrizes:

QUADRO 1 - DIRETRIZES DO ORÇAMENTO

<b>Objetivos</b>	<b>Descrições</b>
<b>PLANEJAMENTO</b>	Auxiliar a programar atividades de um modo lógico e sistemático que corresponda à estratégia de longo prazo da empresa
<b>COORDENAÇÃO</b>	Ajudar a coordenar as atividades das diversas partes da

	organização e garantir a consistência dessas ações.
<b>COMUNICAÇÃO</b>	Informar mais facilmente os objetivos, oportunidades e planos da empresa aos diversos gerentes de equipes.
<b>MOTIVAÇÃO</b>	Fornecer estímulo aos diversos gerentes para que atinjam metas pessoais da empresa.
<b>CONTROLE</b>	Controlar as atividades da empresa por comparação com os planos originais, fazendo ajuste onde necessário.
<b>AValiação</b>	Fornecer bases para a avaliação de cada gerente, tendo em vista suas metas pessoais e as de seu departamento.

FONTE: BROOKSON (2000, p.9, apud LUNKES, 2009, p. 29)

### 3.1.1 Ciclo Orçamentário

O ciclo orçamentário é a sequência ou forma que a empresa deve seguir seu a conclusão de seus objetivos.

A maioria dos autores reconhece que este ciclo é composto por Três fases, segundo (BROOKSON 2000apud FRANGIOTTI, 2011, p. 15) são: preparação, elaboração e monitoração.

### 3.1.2 Orçamento em entidades Não-Industriais

O presente estudo faz referencia a uma pequena empresa de engenharia não-industrial e de prestação de serviço, um cenário que pouco utiliza esta ferramenta de orçamento, porém é importante ressaltar que um orçamento bem aplicado pode se tornar o principal se não o único instrumento de gestão e trazer resultados favoráveis para os pequenos negócios.

Para dar inicio ao planejamento orçamentário é necessário dispensar uma atenção especial para o orçamento de receita, que é considerado o principal elemento, pois por meio dele é possível projetar os demais orçamentos nos parâmetros já citados.

Segundo Padoveze (2005, p. 98), “o orçamento de receitas, que compreende a previsão de quantidades e preços unitários das mercadorias, produtos e serviços, é o principal orçamento de qualquer entidade”.

### 3.1.3 Empresas de Serviços

Estas empresas têm com principal característica gastos incorridos com mão de obra, ou seja, o que mais se acentua nela são os custos fixos, mas isso não diminui o cuidado com os demais custos.

De acordo com o autor Padoveze (2005), existem quatro tipos de empresas de serviços e o estudo sobre o produto final é muito importante nesse caso. Os tipos de empresas de serviços são: serviços com fornecimento de produtos; serviços baseado em equipamentos; serviços baseados em licenciamentos; e empresa de serviços baseados em mão de obra.

Neste momento abordaremos sobre a empresa de serviços baseado em mão de obra, fazendo referência à empresa de ramo de engenharia pesada.

Essas empresas têm como foco principal a venda de serviços como consultorias. Com relação aos serviços realizados por profissionais especializados geralmente é feito um contrato pré-fixado por valor de horas ou empreitadas. Há também aqueles que trabalham por licitações, e nestes casos deve-se começar pelo orçamento de receitas e tomar cuidado com os custos fixos, pois estes demandam mais de 80% do plano orçamentário.

## 3.2 TIPOS DE ORÇAMENTO

Na figura abaixo, encontra-se a evolução dos processos orçamentários:

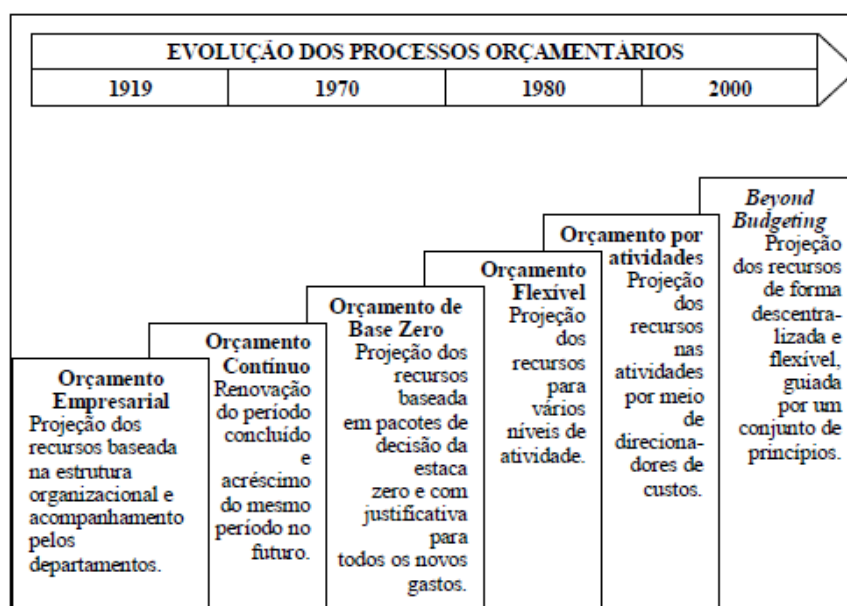


FIGURA 1 - EVOLUÇÃO DOS PROCESSOS ORÇAMENTÁRIOS  
 FONTE: LUNKES, 2009, p.39.

### 3.2.1 Orçamento estático

De acordo com Padoveze e Taranto (2009), originalmente chamado de *budget*, o orçamento estático foi o primeiro a ser identificado. Esse orçamento parte das atividades volumétricas de vendas por definição de setores. É definido como um conjunto de dados fixados para o período posterior, que em caso de variação deve ser justificados pelos responsáveis de cada setor. Esse conceito assegura a não alteração dos dados do orçamento, que não condiz com as atividades empresariais.

### 3.2.2 Orçamento contínuo

Para Lunkes (2009), a tendência do orçamento contínuo é ter um ciclo anual do orçamento. Porém, dependendo do nicho de mercado da empresa, o planejamento orçamentário anual, pode ser um período muito longo. O objetivo desse orçamento é adicionar a cada final do período um novo orçamento de acordo com as necessidades da empresa.

Ainda com base na idéia de Lunkes (2009), um ano pode ser curto demais para prever o futuro da organização, mas longo o bastante para ser visto com uma visão mais holística.



### 3.2.3 Orçamento base zero (OBZ)

Para Gordon e Sellers (1984) apud Frangiotti (2011), a ferramenta OBZ, não se baseia em relatórios dos anos anteriores, sempre é executado como se fosse o primeiro, e todos os valores devem ser devidamente justificados.

De acordo com Lunkes (2009), as justificativas dos valores devem ser feitas antes da tomada de decisão sobre o alocamento do recurso novamente.

Com base na idéia de Gordon e Sellers (1984) apud Frangiotti (2011), para a implementação do OBZ, faz se necessário um sistema contábil muito funcional operacionalmente, e completo bastante com relação a relatórios financeiros disponíveis.

O OBZ contribui com algumas vantagens, como a melhoria em comunicação, participação dos funcionários melhorando assim a motivação de cada um deles (WILLIANS, 1981apud FRANGIOTTI, 2011).

O orçamento base zero é mais adequado em períodos de escassez de recursos, em períodos em que isso não ocorre é utilizado o orçamento tradicional.

Para Lunkes (2009), Cada gestor é obrigado a preparar, para cada atividade, um “pacote de decisões” que contenham a análise de custos, a finalidade da atividade, as alternativas, o desempenho, e as consequências da não execução da atividade.

Os “pacotes” do orçamento base zero são divididos da seguinte maneira: pacote base zero e Variável base zero. O pacote base zero (PBZ) é um documento que descreve uma determinada atividade em que o gestor possa verificar e avaliá-la, aprovando-a ou não. Variável base zero (VBZ) a menor variável dos gastos efetuados, e núcleo base zero (NBZ), que é a junção das variáveis (LUNKES, 2009), conforme figura abaixo.

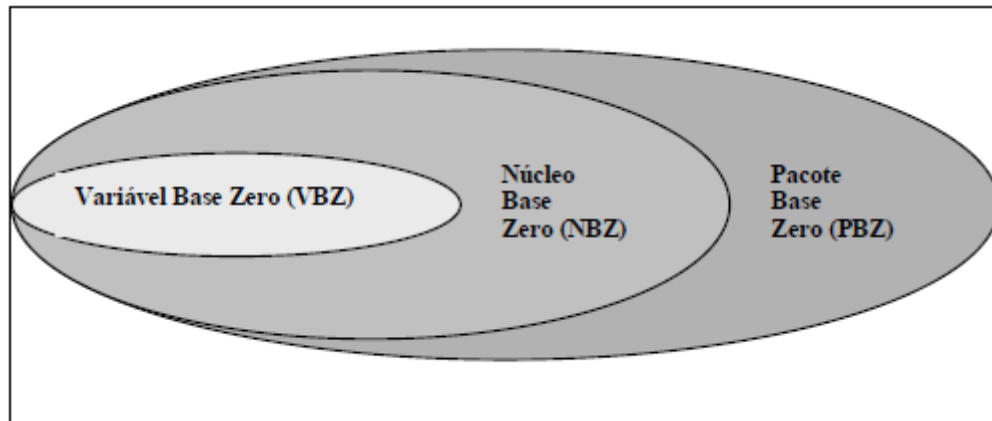


FIGURA 2- RELAÇÃO ENTRE VARIÁVEL, NÚCLEO E PACOTE BASE ZERO  
FONTE: LUNKES (2009, P.89)

Sendo assim para Padoveze e Taranto (2009), com a utilização dos pacotes a organização tem condições suficientes para a alocação dos recursos financeiros de acordo com suas atividades e necessidades mais importantes.

Contudo, encontram-se alguns problemas na metodologia do OBZ, Lee e Shim (1984, apud FRANGIOTTI, 2011, p. 105) comenta que:

[...] os problemas mais freqüentemente citados na prática com o sistema OBZ são na seguinte ordem: (1) o tempo e a papelada necessária, (2) a lacuna existente entre a teoria e a prática, (3) a resistência ao mudar as pessoas que trabalham com o sistema OBZ e (4) as definições para o desenvolvimento dos pacotes de decisão.

Segue abaixo o quadro com os problemas encontrados na utilização do orçamento base zero:

QUADRO 2- PROBLEMAS COM A UTILIZAÇÃO DO OBZ

Problemas com a utilização do OBZ
1 Aumento de tempo e esforço.
2 Avaliação das informações de custos.
3 Medição dos benefícios adicionais dos pacotes de decisão.
4 Esforço administrativo de conclusão.
5 Avaliação dos diferentes pacotes de decisão.
6 <i>Ranking</i> de um grande número de pacotes de decisão.
7 <i>Rankings</i> dos pacotes de decisão tornam-se problemas políticos.
8 Mensuração do impacto de não executar uma função.
9 Identificação dos diferentes níveis de esforço.
10 Criação de formulários e procedimentos.
11 Tomada de diferentes decisões.
12 Impossibilidade de acabar com a abordagem tradicional.
13 Identificação de diferentes formas de exercer uma função.
14 Avaliação dos pacotes de decisão existentes e novos.
15 Ameaça dos gestores.

FONTE: LEE e SHIM (1984, apud FRANGIOTTI, 2011, p.105,).

Para Lunkes (2009), por ter um sistema muito burocrático de controle, o OBZ possui essa desvantagem, pois acaba sendo mais moroso no seu tempo de planejamento. Mas como vantagem, o orçamento base zero pode ser aplicado em qualquer tipo de empresa independente do seu ramo de atividade.

Contudo, as dificuldades não são tão diferentes como no orçamento tradicional. As dificuldades de elaboração têm causado desconforto no OBZ e no orçamento tradicional (WETHERBE, DICKINSON, 1979apud FRANGIOTTI, 2011).

### 3.2.4 Orçamento flexível

De acordo com Lunkes (2009), o orçamento flexível surge para proporcionar maior participação de todos os membros da organização, devido às grandes variações com relação ao plano orçamentário realizado.

O orçamento flexível surgiu na Alemanha em 1970, com base em dois princípios: o primeiro é de criação de centros de custos e seus responsáveis; e o segundo é da separação de custos fixos e custos variáveis com base nos centros de custos e seus responsáveis, (LUNKES, 2009).

Ainda com base em Lunkes (2009), o intuito do orçamento flexível, é mostrar os diferentes níveis e volumes e mostrar a variação desses custos de acordo com cada nível, assim a organização irá identificar o que cada colaborador produz e também o que é consumido em cada atividade.

Com esse acompanhamento a organização poderá monitorar o desvio do orçamento flexível previsto para o realizado, assim as distorções serão menores. O mais importante do orçamento flexível é identificar de onde vêm as diferenças, possibilitando assim a melhor análise das causas dessas diferenças.

### 3.2.5 Orçamento baseado em atividade (ABB)

O Orçamento de uma empresa de serviços para Frezatti (2009, p.47), deve ser elaborado nas etapas abaixo:

- Princípios gerais de planejamento, diretrizes dos cenários, premissas e pré-planejamento;
- Plano de marketing;
- Plano de investimento no ativo permanente;
- Plano de recursos humanos;
- Plano financeiro;

Com base nessas etapas, o orçamento surge como sequenciada montagem do plano estratégico. Nesse sentido, o orçamento será elaborado com mais coerência e consistência.

Os princípios gerais de planejamento consistem todo envolvimento administrativo, especialmente do topo da pirâmide, para a compreensão do papel do planejamento, apoiando e cobrando resultados.

As diretrizes do cenário devem considerar os aspectos que podem ter algum impacto no negócio da organização:

- O cenário político;
- O cenário econômico;
- O cenário mercadológico (clientes, fornecedores, concorrência, etc.);

As premissas são definidas pelos gestores antes do início do processo de planejamento. Essa definição é muito importante, pois tem muito impacto sobre o resultado, as premissas podem ser separadas em operacionais, de estruturação e econômico-financeiras.

O pré-planejamento consiste em exercícios da alta administração com os principais focos esperados por eles, isso faz que o orçamento seja por ações para facilitar o processo de execução do orçamento.

Plano de marketing deve indicar sobre o volume de venda, por período, por área, por preço, para a definição de uma política de gastos mais adequados em determinado período ou para novos produtos e serviços de acordo com os objetivos da empresa.

Plano de investimento no ativo permanente envolve todas as movimentações (aquisições, vendas, etc.) e também todos os investimentos, imobilizado, diferido e investimentos em outras entidades.

Plano de recursos humanos deve tratar desde estrutura organizacional, preenchimento dessa estrutura, treinamentos, consultorias, etc.

Plano financeiro corresponde à etapa que se devem analisar as demonstrações de resultados, fluxo de caixa, balanço patrimonial, analisando um período considerável para melhor análise.

### 3.2.6 *Beyond Budgeting/Budget e Forecast*

As terminologias inglesas *Budget* e *Forecast* são mais utilizadas em empresas que tem investidores ou são do mercado externo. O primeiro refere-se a um orçamento dentro do conceito estático e o segundo é utilizado para um orçamento de projeções.

Para Padoveze (2005) existem dois modelos que podem ser apresentados, o primeiro segue uma linha geral e mais tradicional e o segundo é mais alternativo de caráter mais participativo.

- Modelo genérico de processo orçamentário;
- Modelo participativo de processo orçamentário;

No exemplo apresentado no Quadro 3, parte-se do pressuposto que a controladoria é o principal setor na elaboração, revisão e controle do orçamento, porque ela detém todas as informações necessárias para o cumprimento do mesmo.

QUADRO 3 - MODELO GENÉRICO DE PROCESSO ORÇAMENTÁRIO

<b>Etapas</b>	<b>Área Responsável</b>
<b>Etapa 1</b> - Preparação das peças orçamentárias	Controladoria
<b>Etapa 2</b> - Aprovação Inicial	Comitê Orçamentário
<b>Etapa 3</b> - Remessa aos responsáveis	Controladoria
<b>Etapa 4</b> - Retorno das peças orçamentárias com as sugestões dos responsáveis	Todas as áreas
<b>Etapa 5</b> - Revisão dos orçamentos recebidos	Controladoria e Comitê Orçamentário
<b>Etapa 6</b> - Ajuste das sugestões apresentadas	Controladoria e áreas responsáveis
<b>Etapa 7</b> - Conclusão das peças orçamentárias	Controladoria
<b>Etapa 8</b> - Elaboração do Orçamento Geral e projeções Contábeis	Controladoria
<b>Etapa 9</b> - Controle Orçamentário	Controladoria
<b>Etapa 10</b> - Reporte das Variações	Áreas responsáveis

FONTE: PADOVEZE 2005, p. 51 E 52

No segundo modelo apresentado no Quadro 4, fica evidente a maior participação dos demais setores envolvidos. O modelo anterior tende a demandar menos tempo por se concentrar altamente na controladoria. Já este é mais realista, porém, mais demorado, pois cada setor conhece bem suas demandas, então assim terá mais precisão em suas informações.

QUADRO 4 - MODELO PARTICIPATIVO

<b>Etapas</b>	<b>Área Responsável</b>
<b>Etapa 1</b> - Preparação das peças orçamentárias	Todas as peças orçamentárias
<b>Etapa 2</b> - Revisão das peças recebidas	Controladoria
<b>Etapa 3</b> - Discussão com os responsáveis	Controladoria e áreas responsáveis
<b>Etapa 4</b> - Análise para aprovação	Controladoria e Comitê Orçamentário
<b>Etapa 5</b> - Retorno das sugestões	Controladoria
<b>Etapa 6</b> - Ajuste das sugestões apresentadas	Controladoria e áreas responsáveis
<b>Etapa 7</b> - Análise final para aprovação	Controladoria e Comitê Orçamentário
<b>Etapa 8</b> - Conclusão das peças orçamentárias	Controladoria
<b>Etapa 9</b> - Elaboração do orçamento geral e projeções contábeis	Controladoria
<b>Etapa 10</b> - Controle Orçamentário	Controladoria
<b>Etapa 11</b> - Reporte das Variações	Áreas responsáveis

FONTE: PADOVEZE 2005, p 51-52.

Com as mudanças constantes nos ambientes organizacionais, as empresas têm que se adequarem com a pressão que o mercado exige, desta maneira para Lunkes (2009) essas empresas precisam estar prontas para:

- Responder rapidamente as ameaças do mercado;
- Atrair e reter pessoas capazes de assumir responsabilidades;
- Prover soluções inovadoras;
- Operar com custo baixo;
- Aumentar conhecimento sobre seus clientes;
- Prover desempenho e resultados superiores para a organização;

Desta maneira o orçamento pode ajudar na gestão da estratégia da empresas. No início do planejamento, o orçamento, gera as metas e objetivos que a empresa deseja alcançar, tanto no curto ou no longo prazo, com base nos dados que os gestores de diferentes níveis hierárquicos disponibilizam (LIBBY; LINDSAY, 2010 apud FRANGIOTTI, 2011).

Hope e Fraser (2003) comentam que o processo de execução e implementação do orçamento tradicional demora em torno de 4 a 5 meses, ocupando até 30% dos executivos da organização, além de ser caro para a empresa o orçamento tradicional está fora de ser um processo com mais iniciativas e competitividade, tornando-se fora do ambiente que necessita de novas habilidades adaptáveis que a pressão do mercado exige, sobrecarregando a equipe financeira.

Usuários do orçamento empresarial identificaram 12 falhas mais vistas divididas em 3 categorias, comentam (NELLY; BOURNE; ADAMS, 2003 apud FRANGIOTTI, 2011):

- Estratégia competitiva:
  - Os orçamentos são estrategicamente muitas vezes contraditórios;
  - Os orçamentos concentram-se na redução de custos e não na criação de valor;
  - Os orçamentos restringem a capacidade de resposta e flexibilidade, e são muitas vezes um breve entrave à mudança; e
  - Os orçamentos agregam pouco valor – eles tendem a ser burocráticos e a desencorajar o pensamento criativo.
- Processo de negócio:
  - Os orçamentos são demorados e onerosos para unir;
  - Os orçamentos são desenvolvidos e atualizados normalmente apenas anualmente;
  - Os orçamentos são baseados em suposições e conjecturas sem suporte;
  - Os orçamentos incentivam jogos de comportamento perverso.
- Capacidade organizacional;

- Os orçamentos reforçam o comando e o controle vertical;
- Os orçamentos não refletem as estruturas de rede que as organizações estão a adotar;
- Os orçamentos reforçam as barreiras departamentais, em vez de incentivar a partilha de conhecimento; e
- Os orçamentos fazem as pessoas se sentirem subestimadas. (NEELY; BOURNE; ADAMS, 2003, p. 23apudFRANGIOTTI, 2011)

Desta maneira, o *Beyond Budgeting* é utilizado como ferramenta de gestão para substituir o orçamento tradicional.

Para Charles T. Horngren, Professor de Contabilidade da Stanford University (2010) o *Beyond Budgeting* cria um novo ambiente gerencial com uma cultura de responsabilidade pessoal, desta maneira gera motivação, alta produtividade e conseqüentemente melhorias nos serviços prestados aos clientes.

Hope, Fraser (1999, apud FRANGIOTTI, 2011), cita dez práticas do gerenciamento do *Beyond Budgeting*:

1. Definição do objetivo – definir o objetivo para maximizar o valor em longo prazo.
2. Estratégia – levar à estratégia a linha de frente, torná-la um processo contínuo e aberto, e não um evento anual em que se determina a estratégia de cima para baixo.
3. Crescimento e melhoramento – desafiar pessoas a pensar radicalmente e não de maneira incremental.
4. Gestão de recursos – gerir recursos baseando-se na criação de valor sobre o tempo do investimento, não se baseando na alocação de curto prazo (orçamento).
5. Coordenação – atingir a coordenação gerindo relação de causa e efeito nas unidades de negócio e centros de responsabilidade (como processos) e não usando orçamentos departamentais.
6. Gestão de recursos - testar todos os custos e identificar se geram valor ou não e se devem aumentar ou diminuir em comparação ao último ano.
7. Previsões – usar previsões dinâmicas para gerenciar a estratégia e tomar decisões, não somente para “manter no eixo”.
8. Medição e controle – usar alguns indicadores-chave para monitorar a *performance*, não um relatório maciço e detalhado cheio de históricos.
9. Recompensa – basear as recompensas da empresa para o desempenho de unidades competitivas, e não para metas financeiras pessoais.
10. Delegação – dar aos gerentes responsabilidade e liberdade de agir, não fazer a gestão de tudo que eles fazem. (HOPER; FRASER, 1999, apud FRANGIOTTI, 2011, p. 4).

Para complementar o entendimento Padoveze e Taranto (2009), afirmam que para entender melhor o *Beyond Budgeting* são necessários seguir alguns elementos como: metas, planejamento, recursos, coordenação, controle e prêmios/bonificação.



Contudo, o objetivo do *Beyond Budgeting* é a descentralização da tomada de decisão em conjunto com princípios e valores, de acordo com as carências da empresa, assim proporciona maior adaptação e agilidade na tomada de decisão proporcionando uma dinâmica maior dentro da organização (LUNKES, 2009).

### 3.3 PEQUENAS EMPRESAS

Na década de 80 as grandes empresas prevaleceram para o crescimento econômico dos países, devido ao auge da industrialização do modelo de produção em massa. Devido a esse cenário, dentro desse período, as políticas governamentais tenderam a prevalecer essas grandes unidades fabris e multinacionais (TERENCE, 2002).

Porém, nota-se o aumento das pequenas empresas nos últimos 15 anos, com base no Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) e do SEBRAE.

O nascimento das pequenas empresas dar-se pela maioria das vezes por uma ou mais pessoas com espírito empreendedor que almejam ganhos financeiros, autonomia no trabalho, certa liberdade e sair da monotonia (LONGENECKER; MOORE; PETTY, 1997).

Para Zamarioli (2003), não se sabe o exato motivo para o aumento das pequenas empresas, mas há algumas possíveis causas para esse aumento:

- A dificuldade em controles nas grandes corporações;
- O excesso de tributação para as grandes empresas, facilitando assim a terceirização de setores não fundamentais; ou,
- Todos os fatores aliados a flexibilidade que as pequenas empresas têm de encontrar alternativas mais rápidas em curto prazo.

Complementando as possíveis causas, para Longenecker, Moore e Petty, (1997), o aumento da quantidade das pequenas empresas deve-se às causas abaixo:

- Novas tecnologias;
- Maior flexibilidade;
- Produtos personalizados em massa, exigido por consumidores, criando, assim, mais oportunidades para as pequenas empresas.

Contudo, com o aumento da quantidade das pequenas empresas, gerando oportunidades de trabalho e renda, constata-se que há um alto nível de encerramento dessas pequenas empresas num prazo de vida curto.

O tamanho não modifica a natureza de uma empresa ou os princípios de sua administração, não altera os problemas básica dos administradores e ainda, não afeta a administração do trabalho. Mas, o tamanho afeta a estrutura administrativa, pois cada tamanho exige um comportamento e uma atitude diferente dos órgãos administrativos. (DRUCKER, 1981).

De acordo com Longenecker, Moore e Petty, (1997). Para definir o tamanho de uma empresa é realmente complexo, pois os padrões são estabelecidos de acordo com seu propósito. As definições podem ser feitas pela quantidade de colaboradores, isso para fins legislativos, para outros fins pode ser definido pela quantidade do faturamento, valor de ativos e de depósito.

Devido a grandes diferenças de condições econômicas e de produção a classificação das empresas se torna um tema problemático.

Com base nas considerações dos autores Albuquerque (2004), Duarte (2004), e Terence (2002), os aspectos mais utilizados para essa definição são de critérios qualitativos e quantitativos, conforme podemos observar no quadro abaixo adaptado por Miglioli (2006):

QUADRO 5 - CRITÉRIOS DE CLASSIFICAÇÃO DE EMPRESAS

Critérios de classificação	Aspectos adotados	Vantagens
Qualitativos	Tecnologia utilizada.	Apresenta com maior veracidade a natureza da empresa.
	Estrutura da organização.	
	Nível de especialização da mão-de-obra.	
	Relacionamento entre administrador e empregados.	
	Tipos de máquinas e ferramentas.	
Quantitativos	Utilização de técnicas de administração.	Facilidade na coleta das informações.  Uso corrente em todos os setores (governo, universidades e estatísticas).
	Faturamento bruto anual.	
	Número de empregados.	
	Volume de salários.	
	Capital social.	
	Lucro.	
	Patrimônio líquido.	
	Produtividade.	
Mistos	Participação no mercado.	Possibilidade de combinação de indicadores econômicos com características sociais e políticas.
	Natureza artesanal da atividade.	
	Predominância do trabalho próprio e de familiares.	
	Capital empregado.	
	Renda bruta anual.	

FONTE: MIGLIOLI, 2006

Para Pinheiro (1996), a definição para a pequena empresa é com base a uma série de características qualitativas e suas particularidades, que na maioria das vezes essas características podem ser definidas pelas condições a seguir:

- De propriedade de uma pessoa ou pequeno grupo de pessoas;
- Administrada pelo proprietário;
- Capital financiado;
- Área limitada, restrita a sua localização;
- Não ocupa lugar ou localidade em destaque;

Conforme Albuquerque (2004), a definição por tamanho, pode indicar soluções mais adequadas para a resolução dos problemas, além de mostrar os comportamentos socioeconômicos das pequenas empresas, contudo, ajuda o governo a parametrizar programas e ações para essas empresas.

Segundo o SEBRAE (2015), os critérios estabelecidos para definir o tamanho da empresa são de suma importância, pois assim podem-se permitir aquelas que se esquadram nos critérios estabelecidos a utilizarem dos privilégios que a legislação estabelece para essas empresas. Assim tende a incentivar a abertura dessas pequenas empresas, gerando mais empregos e renda, contribuindo com o desenvolvimento da economia.

Com base na lei ° 9.841/99, que estabelece a direção da classificação das pequenas empresas. Essa classificação é seguida pelo governo federal e pela maioria dos estados brasileiros que leva em consideração a receita bruta anual, conforme abaixo:

QUADRO 6 - DEFINIÇÃO DE PEQUENAS EMPRESAS DE ACORDO COM O ESTATUTO DAS MPES

<b>Classificação</b>	<b>Receita bruta anual</b>
Microempresa	Igual ou inferior a R\$ 433.755,14.
Pequena empresa	Entre R\$ 433.755,14 e R\$ 2.133.222,00.

FONTE: SEBRAE

O critério estabelecido pelo SEBRAE e IBGE são os mesmos, que vínculo o tipo de setor e quantidade de funcionários, como podemos observar a seguir:

QUADRO 7 - CLASSIFICAÇÃO DE EMPRESAS

Classificação	Setor produtivo	Número de empregados
Microempresa	Indústria	Até 19
	Comércio e serviços	Até 09
Pequena empresa	Indústria	De 20 a 99
	Comércio e serviços	De 10 a 49
Empresa de médio porte	Indústria	De 100 a 499
	Comércio e serviços	De 50 a 99
Grande empresa	Indústria	Acima de 500
	Comércio e serviços	Acima de 100

FONTE:SEBRAE (2015)

Contudo, com mais de uma forma de estabelecer os critérios para a definição para o enquadramento da empresa, cabe ao proprietário estabelecer qual será o melhor, com base nos objetivos escolhidos pela empresa (LEONE, 1991; LONGNECKER; MOORE; PETTY, 1997).

### 3.3.1 As pequenas empresas no cenário socioeconômico brasileiro

Com base nos dados do IBGE, no Brasil existe mais de 3,5 milhões de empresas, sendo que 98% delas é micro e pequenas empresas. Ainda com base no IBGE e no ministério do trabalho, é possível afirmar que as pequenas e micro empresas, mantêm cerca de 35 milhões de empregos no país (DUARTE, 2004).

Para Cardozo (2003), as pequenas empresas é que dão andamento no desenvolvimento do país.

São essas pequenas companhias que apresentam dinamismo necessário para se adaptarem as mudanças bruscas de rumo [...] São essas empresas que podem auxiliar na construção de um país moderno e plenamente integrado à globalização. Essa capacidade traduz-se em força competitiva, e é disso que Brasil necessita. (CARDOSO, 2004, p. b7).

Para Terence (2001) o papel das pequenas empresas na economia brasileira é de muita relevância, pois gera empregos, impulsiona o desenvolvimento do país, entre outros.

Cêra e Escrivão Filho, (2003, p. 2-3), comentam outros itens para a relevância das pequenas empresas:

O estímulo à livre iniciativa, à capacidade empreendedora, relações capital/trabalho mais harmoniosas, efeito amortecedor dos impactos do desemprego e das flutuações na atividade econômica, manutenção de acerto nível de atividade econômica em determinadas regiões, contribuição para a descentralização da atividade econômica, em especial na

complementação às grandes empresas, potencial de assimilação, adaptação, introdução e, algumas vezes, geração de novas tecnologias de produto e de processo. (CÊRA; ESCRIVÃO FILHO, 2003, p. 2-3).

### 3.3.2 Sobrevivência e mortalidade das pequenas empresas

Cerca de 500 mil pequenas empresas abrem no Brasil por ano, contudo, a cada 10 empresas 7 fecham antes do quinto ano de existência, estimativa realizada pelo SEBRAE (2015).

Com base nos dados de Duarte (2004), segue tabela de mortalidade das pequenas empresas no estado de São Paulo.

QUADRO 8 - TAXA DE MORTALIDADE	
Período de existência	Taxa de mortalidade
Até o 1º ano	32%
Até o 2º ano	44%
Até o 3º ano	56%
Até o 4º ano	63%
Até o 5º ano	71%

FONTE: DUARTE (2004)

De acordo com o SEBRAE (2015) as principais causas de mortalidade das pequenas empresas são:

- Falta de demanda
- Crédito e capital de giro
- Problemas pessoais
- Inadimplências dos clientes
- Impostos e encargos tributários
- Problemas entre os sócios
- Concorrência
- Custos elevados
- Crise econômica

Esse cenário é causado por alguns fatores, devido alguns fatores, tais como: a falta de conhecimento no mercado, as dificuldades financeiras, a falta de planejamento e gestão da empresa (SEBRAE, 2015).

No conceito de Leone (1999), a pequena empresa que passa do 5 anos de atividades, enfrentam alguns problemas organizacionais decorrentes da falta de

planejamento com o crescimento da empresa. O cenário externo obriga o empreendedor a gerenciar a pequena empresa de forma inadequada guiado pela sua sensibilidade e não pelas técnicas administrativas.

Os processos de planejamento e de controle são geralmente pouco formalizados e quantificados. A escolha do melhor método de planejamento depende de variáveis como o estilo de direção, as capacidades dos responsáveis e a complexidade da atividade. (LEONE, 1999, p. 92).

Devido à forma como cada pequena empresa é administrada aliada às suas particularidades, existe uma grande dificuldade com relação ao uso das informações. Isso ocorre porque não há uma ferramenta capaz de organizar essas informações para que possam ser usadas de maneira que agregue valor para a tomada de decisão dentro da pequena empresa (MAGLIOLI; OSTANEL; TACHIBANA, 2004).

Portanto, para Carvalho (2004), a compreensão dos detalhes de particularidades das pequenas empresas pode trazer uma visão mais adequada no entendimento das técnicas administrativas, assim promovendo o crescimento da pequena empresa.

### 3.3.3 Gestão nas pequenas empresas

Cêra e Escrivão Filho (2003) acreditam que se deve estudar a gestão das pequenas empresas com outra visão, pois possuem características distintas das empresas de grande porte.

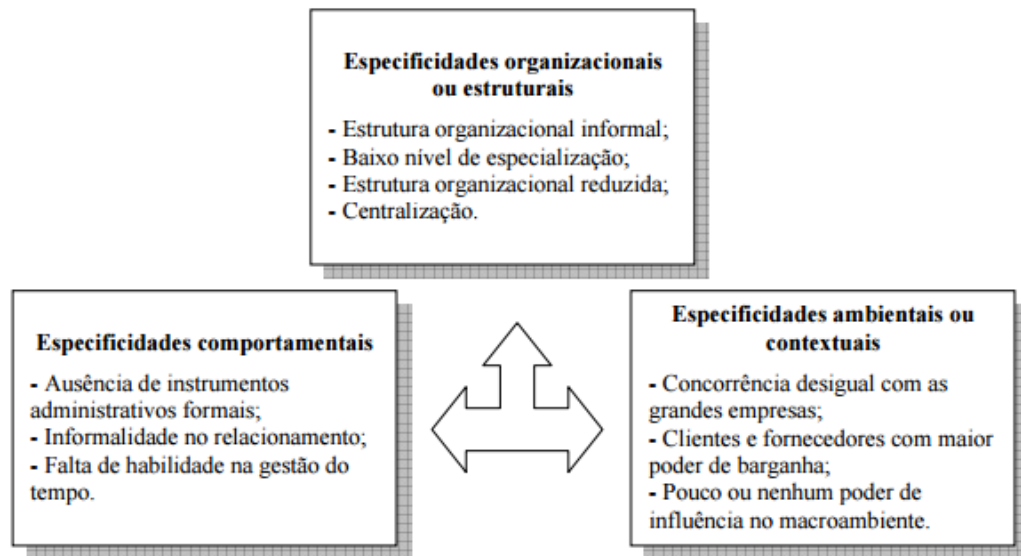
Ainda com base nos autores Cêra e Escrivão Filho (2003), são estudados três conjuntos de condições que podem ser de alguma forma os causadores de particularidades que há dentro das pequenas empresas, que são:

- Ambiental ou contextual: São imposições do macro ambiente que estabelece várias restrições para a pequena empresa. Essas imposições vão desde falta de capital a bloqueios pela regulamentação governamental.
- Organizacional ou estrutural: as pequenas empresas possuem uma estrutura organizacional muito fragilizada e não formalizada, que contribui para o baixo nível de especialização e centralização.
- Comportamental: a pequena empresa (empresário) toma ações racionais (de acordo com sua própria racionalidade), de acordo com tradição

(conforme costume e como sempre foi feito), ação afetiva (mais comuns em empresas familiares). Esses itens contribuem para a não utilização das ferramentas administrativas mais adequadas e formais, uma vez que o empresário participa mais com questões operacionais do que estratégicas.

Cêra e Escrivão Filho (2003) apresentam as principais especificidades nas pequenas empresas conforme se pode observar abaixo:

FIGURA 3 - INTER-RELAÇÃO ENTRE ESPECIFICIDADES NAS PEQUENAS EMPRESAS



FONTE: CÊRA E ESCRIVÃO FILHO (2003)

#### 4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

A empresa utilizada como objeto de estudo do presente trabalho será denominada como Alpha, para manter seu sigilo. Os dados da empresa para o estudo foram obtidos através de visitas ao longo do trabalho no endereço da mesma, através de entrevistas abertas com o sócio majoritário e o sócio administrativo e sem a utilização de questionários.

A empresa Alpha atua no mercado da engenharia pesada desde 1999, acumulando experiência e qualidade na prestação de seus serviços. Atuação principal se concentra na área de conservação/manutenção rodoviária, construção civil e desenvolvimento, execução de projetos para conservação de rodovias e pontes. A empresa trabalha numa conduta profissional e transparente, com melhores custos mantendo a qualidade do produto final e cultivando uma relação direta e aberta com seus clientes. Em sua bagagem tem várias obras de sucesso, com foco principal nos órgãos públicos federais, estaduais e municipais.

Todos os serviços executados pela empresa são feitos de forma padronizadas, com padrões documentados, e seus fornecedores são selecionados com critérios definidos, devido a sua área de atuação.

A empresa Alpha possui seus objetivos traçados que podemos ver através da missão, visão e valores que são:

- **Missão:** “Construir e conservar, rodovias e edificações públicas, ajudando no desenvolvimento nacional, através da simplicidade e qualidade dos serviços prestados”.
- **Visão:** “Ser referencia nacional na prestação de serviços de obras públicas, pelo comprometimento com a ética e transparência”.
- **Valores:** “Valorização do ser humano, simplicidade, qualidade, transparência e comprometimento”.

A empresa hoje possui apenas 03 funcionários na área administrativa, que são o sócio majoritário (fundador da empresa), sócio administrativo e o técnico de projetos. Em momentos anteriores já chegou a manter 70 funcionários, porém no operacional, como o foco da empresa são órgãos públicos, o número de funcionários varia de acordo com a obra em execução, por isso a rotatividade é grande, contudo



a empresa se enquadra nas características de pequeno porte, conforme embasamento teórico citado no item 3.3 deste trabalho.

Conforme citado no item 3.3.2, pequenas empresas podem enfrentar alguns pontos críticos que podem causar a sua mortalidade. A empresa Alpha enfrenta alguns problemas devido à crise política e econômica que nosso país está enfrentando, os órgãos públicos não estão abrindo novas licitações, assim dificultando o crescimento da empresa.

Como o nicho de mercado e o foco da empresa atualmente são diferenciados, pois a demanda de trabalho depende de ser a empresa mais atrativa nas licitações públicas, eles não possuem um planejamento orçamentário adequado.

O fluxo de caixa da empresa é realizado mensalmente, os custos e despesas no decorrer do mês são pagos através do crédito disponível que a empresa possui em banco, assim confrontando com as duplicatas a receber no final do mês, conforme podemos observar abaixo:

ENTRADAS		SAÍDAS	
MÊS	VALOR	MÊS	VALOR
jan/15	119.348,99	jan/15	91.074,20
fev/15	213.416,63	fev/15	31.436,81
mar/15	83.266,19	mar/15	146.178,45
abr/15	74.656,61	abr/15	132.976,85
mai/15	115.540,43	mai/15	40.903,16
jun/15	154.157,38	jun/15	128.483,33
jul/15	218.195,51	jul/15	88.839,68
ago/15	180.310,31	ago/15	26.142,55
set/15	259.024,16	set/15	12.372,31
out/15	136.358,61	out/15	42.851,92
nov/15	40.285,60	nov/15	44.946,02
dez/15	48.145,50	dez/15	104.786,32
Total	1.642.705,92	Total	890.991,60

FIGURA 4 - FLUXO DE CAIXA DA EMPRESA ALPHA  
FONTE: O AUTOR, 2016.

Em um aspecto geral, a empresa realiza um planejamento de curto prazo com base em controles de Excel apenas, alimentados pelos seus sócios que são analisados mensalmente.

O processo da tomada de decisão não é influenciado pela gestão orçamentária, pois os processos são feitos superficialmente, não sendo o objetivo de a empresa alcançar metas com ferramentas orçamentárias.

Por se tratar de uma empresa de pequeno porte, a contabilidade da empresa é terceirizada, não sendo viável possuir um profissional que realize o planejamento e gestão orçamentária, assim todas as análises de dados e premissas são feitas pelos sócios, de acordo com a experiência e vivência do ramo de atividade atual executado.

Os sócios da empresa Alpha, mesmo sem conhecimento dos princípios do planejamento orçamentário aplicam de uma maneira inconsciente os fundamentos básicos para tal.

A empresa elabora os controles financeiros centralizados em um dos sócios, para poder compor os dados, o outro sócio disponibiliza as demais informações como sendo elas: despesas fixas, despesas variáveis e tributos a ser recolhido, como se pode ver abaixo:

FORNECEDOR	NOTAFISCAL	VALOR R\$	PAGAMENTO
TAM	22478	R\$ 15,35	01/10/2015
GVT	283395905	R\$ 138,84	05/10/2015
JAIR NOLL	set/15	R\$1.113,48	06/10/2015
GRRF	set/15	R\$ 26,22	06/10/2015
GRRF	set/15	R\$ 238,48	06/10/2015
GRRF	set/15	R\$ 49,53	06/10/2015
GRRF	set/15	R\$ 33,56	06/10/2015
JAIR NOLL	set/15	R\$1.113,48	06/10/2015
GRRF	set/15	R\$ 709,08	06/10/2015
GRRF	set/15	R\$ 113,60	06/10/2015
JAIR NOLL	ago/15	R\$2.226,96	06/10/2015
COLOMBO E ROCHA LTDA.	ago/15	R\$3.420,00	07/10/2015
RESCISÃO CTO TRABALHO	27629	R\$ 618,66	07/10/2015
RESCISÃO CTO TRABALHO	6846714	R\$3.244,98	07/10/2015
RESCISÃO CTO TRABALHO	27629	R\$1.044,85	07/10/2015
RESCISÃO CTO TRABALHO	27067	R\$ 732,18	07/10/2015
RESCISÃO CTO TRABALHO	861728	R\$ 830,30	07/10/2015
SANEPAR	set/15	R\$ 98,20	07/10/2015
COPEL	set/15	R\$ 245,44	07/10/2015
EMBRATEL	38623	R\$ 72,54	07/10/2015
RESCISÃO CTO TRABALHO	9410072	R\$1.345,96	07/10/2015
RESCISÃO CTO TRABALHO	51561	R\$1.706,40	07/10/2015

FÁTIMA M DOS SANTOS EPP	out/15	R\$ 320,00	07/10/2015
FINANCEIRA RENAULT	11	R\$1.536,17	07/10/2015
BANCO VOLKSWAGEN	38	R\$2.612,12	08/10/2015
VALE ALIMENTAÇÃO	ago/15	R\$ 326,00	08/10/2015
INOWEB	5704	R\$ 92,39	08/10/2015
AUTOMERCANTIL RENT A CAR	11104	R\$1.300,00	09/10/2015
AUTOMERCANTIL RENT A CAR	3595	R\$ 900,00	09/10/2015
DESPESAS DE CAIXA	set/15	R\$1.124,13	09/10/2015
DESPESAS DE VIAGEM	out/15	R\$ 872,30	12/10/2015

FIGURA 5 - CONTROLES FINANCEIROS DA EMPRESA ALPHA

FONTE: O AUTOR, 2016.

A efetividade das informações na gestão orçamentária é deficiente por não haver um sistema qualificado. Os controles realizados não têm uma influência no processo de tomada de decisão, desta maneira um planejamento orçamentário não impacta na tomada de decisão por parte dos sócios.

Para realizar um real planejamento orçamentário e analisar possíveis impactos, fazem-se necessárias algumas mudanças. A aplicabilidade do plano orçamentário foi ajustada junto com os sócios que com base nos modelos teóricos, que acreditamos ser o mais adequado para a empresa, devido ao ramo de atividade, o modelo orçamentário a ser utilizado é o orçamento flexível, mas para começar o plano orçamentário é preciso iniciar com o planejamento, que podemos ter como base os seguintes elementos: diretrizes, premissas, objetivos e metas.

- DIRETRIZES

De acordo com Campos 1992, as diretrizes são funções ou atividades que tem prioridade para manter a competitividade e o desenvolvimento da organização, para isso todos devem participar tanto o nível estratégico, tático ou operacional.

Para os sócios essas diretrizes estão traçadas através da visão, missão e valores já estabelecidos há alguns anos por eles, sempre focados na qualidade e transparência pelo serviço prestado.

- PREMISSAS

Para citar o autor do artigo, premissas são acontecimentos futuros que podem impactar de alguma maneira o planejamento da empresa. As principais

premissas que podem impactar a empresa Alpha são: crise financeira e a crise política/econômica dos pais.

A crise financeira é um assunto bastante relevante por se tratar de uma pequena empresa, o capital de giro depende do crédito fornecido pelos bancos e se esse crédito for reduzido, a empresa terá consequências relevantes para o seu desenvolvimento.

Já com a crise política/econômica do país, o governo pode barrar recursos para a manutenção e conservação de rodovias, por exemplo, assim conseqüentemente não terá licitação para a empresa Alpha concorrer além de o governo bloquear pagamentos de obras em execução, causando danos financeiros para a empresa, pois ela realiza pagamentos de despesas antecipadamente.

- **OBJETIVOS**

Com as diretrizes traçadas e as premissas definidas, será necessário idealizar os objetivos a serem alcançados, porém de acordo com os sócios não terá objetivos a serem alcançados devido a real situação da crise política/econômica do país.

- **METAS**

Como as metas são objetivos quantificados, apesar de a empresa enfrentar problemas com a crise política/econômica, por falta de licitações e duplicatas a receber pendentes, a empresa Alpha, quer aumentar em pelo menos mais 2 licitações no decorrer do ano.

Para isso a empresa só precisa aguardar e ficar atenta a divulgação de novas oportunidades de licitações.

Com base nas inferências realizadas foram modificados os controles de despesas. Como a empresa realiza mais de uma obra ao mesmo tempo, e diversas despesas são pagas sem muito controle, foram separadas por centros de custo alocado por obras, despesas administrativas, conforme consta na figura abaixo:

FORNECEDOR	CENTRO DE CUSTO	NOTAFISCAL	VALOR R\$	PAGAMENTO	STATUS	DESCRIÇÃO
MACEDO PNEUS	ADM	709	R\$ 750,00	03/11/2015	P	TROCA DE AMORTECEDORES
DESPESAS DE VIAGEM	BR-488 - APARECIDA	nov/15	R\$ 658,33	02/11/2015	P	VIAGEM PAULO - DESMOBILIZAÇÃO
DESPESAS DE CAIXA	BR-267 - CASA VERDE	nov/15	R\$ 796,35	06/11/2015	P	DESPESAS DE CAIXA
PROSPER CALCULOS	ADM	202-2	R\$ 1.300,00	10/11/2015	P	2ª PARCELA CALCULOS BB
AYMORE FINANCIAMENTOS	ADM	20-21	R\$ 3.718,00	09/11/2015	P	PARCELAS NEW FIESTA
SIAP - EMPRESTIMOS	ADM	21	R\$ 2.118,96	09/11/2015	P	PARCELA REFINANCIAMENTO CAIXA
LIBERTY SEGUROS	ADM	jul/15	R\$ 40,55	09/11/2015	P	SEGURO DE VIDA
LIBERTY SEGUROS	BR-469/277 - PR	jul/15	R\$ 40,55	09/11/2015	P	SEGURO DE VIDA
LIBERTY SEGUROS	BR-158 - SP	jul/15	R\$ 21,37	09/11/2015	P	SEGURO DE VIDA
LIBERTY SEGUROS	BR-488 - APARECIDA	jul/15	R\$ 40,50	09/11/2015	P	SEGURO DE VIDA
GVT	ADM	0290466914-0	R\$ 149,69	10/11/2015	P	TELEFONE 19/09/2015 A 18/10/2015
TRT 09ª REGIÃO - PARANÁ	ADM	10147	R\$ 236,30	09/11/2015	P	PROCESSO APARECIDO DA SILVA
RESCISÃO	BR-469/277 - PR	7270897	R\$ 2.653,71	09/11/2015	P	RESCISÃO ROBSON BECKER
GRRF	BR-469/277 - PR	S/Nº	R\$ 3.418,73	09/11/2015	P	FGTS RESCISÃO ROBSON BECKER
RESCISÃO	BR-469/277 - PR	1277615	R\$ 3.101,78	09/11/2015	P	RESCISÃO JOSÉ CARLOS DE SOUZA
GRRF	BR-469/277 - PR	S/Nº	R\$ 1.390,13	09/11/2015	P	FGTS RESCISÃO JOSÉ CARLOS DE SOUZA
RESCISÃO	BR-469/277 - PR	19375	R\$ 3.085,16	09/11/2015	P	RESCISÃO ANTONIO NEPOMUCENO
GRRF	BR-469/277 - PR	S/Nº	R\$ 3.621,41	09/11/2015	P	FGTS RESCISÃO ANTONIO NEPOMUCENO
RESCISÃO	BR-158 - SP	4113	R\$ 2.209,75	09/11/2015	P	RESCISÃO SEVERINO ALVES DA SILVA
FGTS	BR-158 - SP	S/Nº	R\$ 1.652,75	09/11/2015	P	FGTS RESCISÃO SEVERINO ALVES DA SILVA
RESCISÃO	BR-158 - SP	99566	R\$ 1.956,54	09/11/2015	P	RESCISÃO JOSÉ DAMIÃO DA SILVA
GRRF	BR-158 - SP	S/Nº	R\$ 1.000,20	09/11/2015	P	FGTS RESCISÃO JOSÉ DAMIÃO DA SILVA
DESPESAS DE VIAGEM	BR-267 - CASA VERDE	nov/15	R\$ 1.171,62	06/11/2015	P	VIAGEM ANDRE
SANEPAR	ADM	set/15	R\$ 103,86	12/11/2015	P	ÁGUA 09/2015.
SANEPAR	ADM	out/15	R\$ 101,58	12/11/2015	P	ÁGUA 10/2015.
COPEL	ADM	set/15	R\$ 237,91	12/11/2015	P	LUZ 09/2015.
JARLESTON WAYNE SERAFIM	BR-265 - BARBACENA	jul/15	R\$ 1.133,34	17/11/2015	P	ALUGUEL CAMINHÃO 07/2015.
DETRAN	ADM	S/Nº	R\$ 174,07	16/11/2015	P	LICENCIAMENTO STRADA AWT-7010

FIGURA 6- DESPESAS ADMINISTRATIVAS  
 FONTE: O AUTOR, 2016.

Desta maneira os sócios podem ter uma melhor análise e realizar tomadas de decisões mais adequadas para cada necessidade que a empresa pode vir a precisar, como se trata de uma pequena empresa e não há um grande fluxo de movimentações financeiras a empresa pode realizar simples análises como, por exemplo, verificar o total de despesas mensais, conforme vemos na tabela abaixo:

CENTRO DE CUSTO	Valor total CC
ADM	10.723,10
BR-158 - SP	6.875,41
BR-265 - BARBACENA	1.221,14
BR-267 - CASA VERDE	7.327,05
BR-469/277 - PR	18.100,49
BR-488 - APARECIDA	698,83
Total	44.946,02

FIGURA 7 - TOTAL DE DESPESAS MENSAS  
 FONTE: O AUTOR, 2016.

Assim podem-se analisar variações dentro do mês, como despesas inesperadas, antecipadas entre outras inúmeras possibilidades de acordo com a necessidade, metas e objetivos da empresa.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

As pequenas empresas precisam estar em constante evolução, para se mostrar atraentes e competitivas diante de seus concorrentes. A empresa Alpha por ser uma pequena empresa e um ramo de atividade diferenciado também não é diferente, precisa estar evoluindo cada vez mais para alcanças suas metas. Para isso o objetivo do trabalho foi mostrar como um planejamento e o orçamento empresarial podem fazer toda a diferença na tomada de decisão.

O orçamento empresarial, independente do tamanho da organização pode trazer vários benefícios, por sua vez a empresa Alpha pode mostrar que o planejamento e o orçamento trouxeram questionamentos gerando assim um aprendizado para evolução da empresa.

Devido à situação política econômica do nosso país está passando, a empresa do estudo passa sim por algumas dificuldades, porém é sabido que independente da crise, um bom planejamento através do orçamento pode mudar a saúde financeira da empresa.

Com a reorganização dos dados financeiros da empresa, pode-se verificar a facilidade de análise para uma possível tomada de decisão mais eficaz.

Contudo, o orçamento empresarial planejado, juntamente com objetivos da empresa, precisa ser seguido e não ficar só no papel, os gestores precisam buscar se manter atualizados para estarem sempre a um degrau acima, apesar do cenário político e econômico que pode interferir gravemente na organização.

O estudo permitiu mostrar diferentes tipos de orçamentos, em que as organizações independentemente de seu tamanho podem utilizar para atingir seus objetivos estratégicos, assim tornando-se mais competitivas com relação aos seus concorrentes.

Neste caso, será interessante contribuir com novos conhecimentos, como o tema orçamento tem um leque enorme para novas pesquisas, como recomendação a futuras pesquisas na área sugere-se alguns estudos como a inserção do *Balanced Scorecard* com o orçamento empresarial; também um estudo mais detalhado sobre cada tipo de orçamento citando cada tipo de empresas que utilizam esses princípios; e por fim, um estudo mais detalhado apenas sobre o orçamento *Budget e Forecast* utilizado em pequenas empresas.

## REFERENCIAS

ARAÚJO, C. et al. **Estudo de Caso**. Métodos de Investigação em Educação. Instituto de Educação e Psicologia, Universidade do Minho, 2008.

ALBUQUERQUE, A. F. **Gestão estratégica das informações internas na pequena empresa**: estudo comparativo de casos em empresas do setor de serviços. 209. p. Dissertação (mestrado). Escola de Engenharia de São Carlos, Universidade de São Paulo, São Carlos. 2004.

AZEVEDO, C. E. F, et al. A estratégia de triangulação: Objetivos, Possibilidades, Limitações e Proximidades com o Pragmatismo, **IV Encontro de Ensino e Pesquisa em Administração e Contabilidade**. 2003.

CARDOZO, J. S. O empreendedorismo nossa de cada dia. **Valor Econômico**, São Paulo, 07 abril Caderno b, p 7, 2003.

CARVALHO, K. C. (2004). **Gestão das informações sobre o ambiente na pequena empresa**: estudo comparativo de casos sobre o processo estratégico no setor de serviços da região de Brotas – SP. 235 p. Dissertação (mestrado). Escola de engenharia de São Carlos, Universidade de São Paulo, São Carlos. 2004.

CÊRA, K.; ESCRIVÃO FILHO, E. Particularidades de gestão de pequena empresa: condicionantes ambientais, organizacionais e comportamentais do dirigente. In: EGEPE – ENCONTRO DE ESTUDOS SOBRE EMPREENDEDORISMO E GESTÃO DE PEQUENAS EMPRESAS, 3., 2003, Brasília. **Anais...** Brasília: UEM/Uel/UnB, 2003, p. 796-812.

CHARLES T. H. **Além de um simples orçamento Beyond Budgeting**. Disponível em: <http://novosadministradores2010.blogspot.com.br/2010/05/alem-de-um-simples-orcamento-beyond.html>. Acesso em: 10/05/2016

DRUKER, P. F. **Práticas de administração de empresas**. São Paulo: Pioneira. 1981.

DUARTE, A. C. M (2004). **Gestão estratégica na pequena empresa**: estudo multi-caso de identificação e análise do processo de formação de estratégia em pequenas empresas da região de Ribeirão Preto-SP. 182 p. Dissertação (mestrado). Escola de Engenharia de São Carlos, Universidade de São Paulo, São Carlos. 2004.

FRANGIOTTI, T. A. **Elaboração do orçamento empresarial com base na geração de valor**. Tese de Mestrado, 126 fl. Setor Administração de Organizações, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto. 2011. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/96/96132/tde-23112011-135821/pt-br.php>. Acesso em: 10/05/2016

FREZATTI, F. **Orçamento empresarial: planejamento e controle gerencial**. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 2009. 225 p.



HOJI, M. **Administração Financeira**: uma abordagem prática-matemática financeira aplicada, estratégias financeiras, análise, planejamento e controle financeiros. 4ed São Paulo: Atlas, 2003.

LEONE, N. M. C. P. G. (1999). As especificidades das pequenas empresas e médias empresas. **Revista de administração da USP (RAUSP)**, São Paulo, FEA/USP, v 34, n. 2, p 91-94, abr.jun.

LONGENECKER, J. G.; MOORE, C. W.; PETTY, J. W. **Administração de pequenas empresas: ênfase na gerência empresarial**. São Paulo: MakrosBooks.1997

LUNKES, R. J. **Contribuição a melhora do processo orçamentário empresarial**. 2003. 214f. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2003. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/84627/194318.pdf?sequence=1>. Acesso em 13/06/2006.

\_\_\_\_\_. **Manual de orçamento**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MIGLIOLI, A . M, **Tomada de decisão na pequena empresa**: Estudo multi caso sobre a utilização de ferramentas informatizadas de apoio à decisão. Tese de Mestrado, 107 fl. Escola de Engenharia de São Carlos da Universidade de São Paulo. 2006. Disponível em: [file:///C:/Users/POSITIVO/Downloads/MIGLIOLI\\_A\\_M\\_Dissertacao\\_de\\_mestrado.pdf](file:///C:/Users/POSITIVO/Downloads/MIGLIOLI_A_M_Dissertacao_de_mestrado.pdf) Acesso em 13/06/2006.

MIGLIOLI, A. M.; OSTANEL, L. H; TACHIBANA, W. K. Planilhas eletrônicas como ferramentas para apoio à decisão e geração de conhecimento na pequena empresa. IN: ENEGEP – ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO, 24., 2004, Florianópolis. **Anais...** Florianópolis: UFSC, 2004.

PADOVEZE, C. L; TARANTO, F. C. **Orçamento empresarial**: novos conceitos e técnicas. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2009.

PINHEIRO, M.. **Gestão e desempenho das empresas de pequeno porte**. Dissertação (doutorado) Faculdade de economia e administração, Universidade de São Paulo, São Paulo. 1996.

SEBRAE. **Pequenos Negócios em Números**. Disponível em: <http://www.sebraesp.com.br/index.php/234-uncategorised/institucional/pesquisas-sobre-micro-e-pequenas-empresas-paulistas/micro-e-pequenas-empresas-em-numeros> Acesso em 13/06/2006.

SOUZA, M. C. A. F. **Pequenas e médias empresas na reestruturação industrial**. Brasília: SEBRAE. 1995

TERENCE, A C. F.; ESCRIVÃO FILHO, E. O Planejamento estratégico nas pequenas empresas: a importância da análise ambiental para a competitividade das pequenas organizações. In: SIMPEP – SIMPÓSIO DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO, 8.; 2001, Bauru. **Anais...** Bauru: UNESP, 2001

TERENCE, A C. F. **Planejamento estratégico como ferramenta de competitividade na pequena empresa**: desenvolvimento e avaliação de um roteiro prático para o processo de elaboração do planejamento. 208 p. Dissertação (mestrado). Escola de engenharia de São Carlos, Universidade de São Paulo, São Carlos. 2002. Disponível em: file:///C:/Users/POSITIVO/Downloads/Dissertacao\_anaclaudia.pdf. Acesso em 13/06/2006

ZAMARIOLI, R **Participação e tomada de decisão na pequena empresa**: estudo multi-casos em três empresas industriais do ramo metalúrgico de Ribeirão Preto-SP. 338 p. Dissertação (mestrado). Escola de Engenharia de São Carlos, Universidade de São Paulo, São Carlos. 2003.

WELSCH, G. A. **Orçamento Empresarial**. 4ª Ed, São Paulo: Atlas, 1989.

\_\_\_\_\_. **Orçamento Empresarial**. 4ª Ed. 9ª Tiragem, São Paulo: Atlas, 1996.